

Handänderungssteuer

Baurechtsübertragung

Höhe des massgeblichen Verkehrswertes

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 13. März 1996

*Der Erwerb einer als selbständiges und dauerndes Recht ins Grundbuch aufgenommenen Baurechtsparzelle ist dem Erwerb eines eigentlichen Grundstücks gleichgestellt und unterliegt der Handänderungssteuer. Der für die Steuerberechnung massgebliche Verkehrswert umfasst neben dem Preis für das Gebäude auch den Barwert der noch zu bezahlenden Baurechtszinsen. Tatsachen:*

A. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 14. Januar 1994 erwarb die X AG die im Grundbuch Z eingetragene Baurechts-Parzelle Nr. 2325, haltend 2239 m<sup>2</sup>, mit Baurecht bis 5. September 2010 für Hausplatz, Hofraum und Garten mit Gebäude Nr. 15 an der Waldstrasse (auf Grundstücksparzelle Nr. 1027). Der Kaufpreis belief sich auf Fr. 120 000.–.

Tatsachen

Am 8. Februar/18. April 1994 wurde die Baurechtsnehmerin zu einer Handänderungssteuer von Fr. 9711.– veranlagt. Mit Datum vom 2. Mai/6. Mai 1994 wurde diese Rechnung rektifiziert und der Veräusserer- sowie Erwerberanteil auf je Fr. 9681.– festgesetzt. Bemessungsgrundlage hiefür bildete ein massgeblicher Veräusserungspreis von Fr. 706 272.–, resultierend aus der Addition des vertraglich bestimmten Kaufpreises in der Höhe von Fr. 120 000.– und eines ermittelten Land- bzw. Baurechtsverkehrswerts von insgesamt Fr. 586 272.–.

B. Dagegen erhob die X AG am 16. April 1994 Einsprache bei der kantonalen Steuerverwaltung, welche mit Einsprache-Entscheidung vom 28. April 1994 abschlägig beurteilt wurde. Zur Begründung wurde unter Verweis auf die einschlägigen Gesetzesvorschriften im wesentlichen ausgeführt, dass die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben werde. Die Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten sei den steuerbaren Handänderungen gleichgestellt. Auch die Begründung und die Übertragung selbständiger und dauernder Baurechte unterlägen der Handänderungssteuer. Gemäss Praxis der Steuerverwaltung entspreche der Verkehrswert des Baurechts dem Barwert der während Lauf- und Restlaufzeit anfallenden Baurechtszinsen. Der auf diese Weise ermittelte Verkehrswert entspreche dem Wert für Grund und Boden. Die Restlaufzeit des in Frage stehenden Baurechts betrage in casu 16 Jahre. Der Verkehrswert ergebe sich aus der Berechnungsformel Baurechtszins pro Jahr mal Rentenbarwertfaktor bei einem Zinssatz von 7 1/4% und einer Baurechtsdauer von 16 Jahren.

C. Gegen den Einsprache-Entscheidung vom 28. April 1994 rekurrierte die X AG am 20. Mai 1994 fristgerecht an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft. Dabei wurde in materieller Hinsicht insbesondere moniert, dass es im angefochtenen Einsprache-Entscheid unter anderem um Grund und Boden gehe, obschon man lediglich das Gebäude erworben habe.

In ihrer Vernehmlassung vom 10. August 1994 trug die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses an. Zur Begründung verwies sie auf ihren angefochtenen Einsprache-Entscheid vom 28. April 1994.

D. Mit Entscheid vom 28. Oktober 1994 lehnte die kantonale Steuerrekurskommission die Beschwerde der X AG ab. Zur Begründung führte sie im wesentlichen aus, dass auf Handänderungen von Grundstücken eine Handänderungssteuer erhoben werde. Für den Begriff des Grundstücks werde im Steuergesetz auf das Schweizerische Zivilgesetzbuch verwiesen, welches als Grundstück auch die selbständigen und dauernden Rechte nenne, soweit diese ein eigenes Grundbuchblatt besitzen würden. Der öffentlich beurkundete Kaufvertrag aus dem Jahre 1994 belege, dass es sich bei der Baurechts-Parzelle Nr. 2325/Grundbuch Z um ein selbständiges und dauerndes Recht handle, das als Grundstück im Grundbuch aufgenommen sei. Demzufolge unterliege dessen Verkauf als eine zivilrechtliche Handänderung dieser Parzelle der Handänderungssteuer. Was die Bemessung des massgeblichen Handänderungssteuerwertes des Baurechts anbelange, so sei gemäss Weisung Nr. 9 vom 27. Februar 1986 für die Berechnung des Verkehrswertes des Baurechts neben dem bezahlten Kaufpreis von Fr. 120000.– – der jährliche Baurechtszins (in casu Fr. 63040.–) multipliziert mit dem Rentenbarwertfaktor einer sofort beginnenden, während der Restlaufzeit - in casu 16 Jahren nachschüssig zahlbaren Zeitrente bei einem Zinssatz von  $7\frac{1}{4}\%$  in die Berechnung einzubeziehen (Fr. 63040.–  $\times$  9,3 = Fr. 586272.–). Diese Berechnungsweise sei vom Bundesgericht als nicht willkürlich bezeichnet und in einem Entscheid der Steuerrekurskommission aus dem Jahre 1988 im Falle eines Unterbaurechtes für das basellandschaftliche Steuerrecht als angemessen bestätigt worden. Von dieser Praxis abzuweichen, bestehe kein Anlass. Die Berechnung des für die Handänderungssteuer massgebenden Verkehrswertes des Baurechts durch die Steuerverwaltung sei somit nicht zu beanstanden.

E. Dagegen reichte die X AG mit Eingabe vom 6. Juni 1995 Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht ein mit dem sinngemässen Antrag, von der Erhebung einer Handänderungssteuer in bezug auf den Kauf der Baurechtsparzelle Nr. 2325/Grundbuch Z abzusehen. Zur Begründung machte sie namentlich geltend, dass es sich um einen Formfehler handle, zumal sie lediglich das Gebäude für Fr. 120000.– erworben habe, nicht aber Grund und Boden oder ein dauerndes Baurecht. Das Baurecht sei nur ein befristetes.

In ihrer Vernehmlassung vom 22. Juni 1995 sprach sich die Steuerverwaltung für eine Abweisung der Beschwerde aus. Zur Begründung wurde zu bedenken gegeben, dass die Baurechtsparzelle Nr. 2325 gemäss Auskunft der Bezirksschreiberei Y als Grundstück im Grundbuch aufgenommen sei. Beim Verkauf eines solchen Grundstücks handle es sich ohne Zweifel um eine zivilrechtliche Handänderung. Das basellandschaftliche Steuergesetz bestimme, dass auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen die Handänderungssteuer erhoben werde. Der Verkauf der in der Gemeinde Z gelegenen Baurechtsparzelle Nr. 2325 unterliege somit zu Recht der Handänderungssteuer. Bezüglich der Bemessung der angefochtenen Handänderungssteuer werde auf den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung sowie auf die Erwägungen der Steuerrekurskommission verwiesen.

Auch die Steuerrekurskommission schloss in ihrer Stellungnahme vom 8. August 1995 auf Abweisung der Beschwerde, wobei sie ausdrücklich auf eine ausführliche Vernehmlassung verzichtete.

Erwägungen:

1. Gegen den Entscheid der Rekurskommission kann gemäss § 131 Abs. 1 des Steuer- und Finanzgesetzes (StG) vom 7. Februar 1974 innert 10 Tagen beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden. Verglichen mit der dargelegten gesetzlichen Regelung wird in der Rechtsmittelbelehrung des zur Diskussion stehenden Steuerrekurskommissionsentscheides vom 28. Oktober 1994, welcher der Beschwerdeführerin am 12. Mai 1995 mitgeteilt worden ist, eine zu lange Rechtsmittelfrist – in casu eine solche von 30 Tagen – genannt. In Anlehnung an die konkret erfolgte (unrichtige) Belehrung hat die Rekurrentin ihre Beschwerde vom 6. Juni 1995 zwar nach Ablauf der gesetzlichen, jedoch vor Ablauf der ihr angegebenen Frist beim kantonalen Verwaltungsgericht eingereicht. Unter diesen Umständen hat das hier eingelegte Rechtsmittel der Beschwerdeführerin als rechtzeitig zu gelten (vgl. Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 86 B II b). Da im übrigen sämtliche formellen Erfordernisse gegeben sind, muss auf die Beschwerde eingetreten werden.

2. Wie der Sachverhaltsschilderung entnommen werden kann, hat die Beschwerdeführerin mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 14. Januar 1994 die im Grundbuch Z eingetragene Liegenschaft, bezeichnet mit Baurechtsparzelle Nr. 2325, haltend 2239 m<sup>2</sup>, mit Baurecht bis zum 5. September 2010 für Hausplatz, Hofraum und Garten mit Gebäude, zu einem Kaufpreis von Fr. 120 000.– von der W AG erworben. Gleichzeitig ist sie, wie aus der Kaufvertragsurkunde u.a. hervorgeht, per Datum des Grundbucheintrages in alle Rechte und Pflichten aus dem laufenden Baurechtsvertrag vom 7. August 1980 mit der V AG in Z eingetreten (vgl. Vertragsbestimmung Ziffer 8). Die Steuerverwaltung belegte dieses zwischen der Rekurrentin und der W AG erfolgte Rechtsgeschäft mit Handänderungssteuern.

In einem ersten Schritt hat das Gericht die im Streite stehende Frage zu prüfen, ob die Erhebung von Handänderungssteuern in der gegebenen Sache zulässig ist. Sollte diese bejaht werden müssen, wird im weiteren die Höhe der seitens der Steuerbehörden einverlangten Handänderungssteuer zu untersuchen sein.

3. a) § 81 StG umschreibt den Gegenstand der Handänderungssteuer wie folgt:

«1 Die Handänderungssteuer wird auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben.»

«2 Handänderungen von Grundstücken sind gleichgestellt:

a. Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken;

b. Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen und die Belastung gegen Entgelt erfolgt.»

Das Gesetz unterscheidet somit drei Tatbestände, die eine Handänderungssteuer auslösen. Bei den «zivilrechtlichen Handänderungen» (§ 81 Abs. 1 StG) geht gestützt auf einen gültigen Rechtsgrund das Eigentum an einem Grundstück oder dem Anteil eines solchen durch Grundbucheintragung oder ausserbuchlich vom bisherigen Rechtsträger auf einen anderen über. Bei den «wirtschaftlichen Handänderungen» (§ 81 Abs. 2 lit. a StG) werden die wesentlichen Eigentümerbefugnisse am Grundstück ohne einen zivilrechtlichen Eigentumswechsel übertragen. Schliesslich werden gemäss § 81 Abs. 2 lit. b StG gewisse Belastungen von Grundstücken der Handänderungssteuer unterworfen, sofern die Belastungen gegen Entgelt erfolgen und den Veräusserungswert oder die unbeschränkte Bewirtschaftung der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen. Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt (z.B. die Befugnis zum Verkauf oder zur Verpfändung des Grundstücks) verbleibt jedoch in diesen Fällen beim Grundeigentümer. § 69 StG verweist bezüglich des Grundstücksbegriffs auf die einschlägigen Vorschriften des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907. Als Grundstücke im Sinne von Art. 655 Abs. 2 ZGB gelten die Liegenschaften, die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte (vgl. dazu Art. 779/780 ZGB), die Bergwerke sowie die Miteigentumsanteile an Grundstücken (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft (VGE) vom 21. Oktober 1992 i.S. X AG und Y AG in Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide (BLVGE) 1992, S. 86 und Basellandschaftliche Steuerpraxis (BLStPr), Band XI, S. 321 ff.; VGE vom 30. August 1995 i.S. Dr. A.B., X.Y. und V.W., in BLStPr, Band XIII, S. 131 ff.).

b) Aus dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 14. Januar 1994 geht in aller Deutlichkeit hervor, dass die Beschwerdeführerin die als Liegenschaft im Grundbuch Z eingetragene Baurechtsparzelle Nr. 2325 erworben hat. Bei besagter Parzelle handelt es sich – in Anbetracht ihrer Aufnahme im Grundbuch (Art. 655 Abs. 2 Ziffer 2 und Art. 943 Abs. 1 Ziffer 2 ZGB) – klarerweise und wie von den Vorinstanzen zutreffend erkannt – um ein selbständiges und dauerndes Recht im Sinne von Art. 779 Abs. 3 ZGB. Damit ist die hier in Frage stehende Baurechtsparzelle bezüglich des Rechtsverkehrs den eigentlichen Grundstücken gleichgestellt, kann also - wie in casu denn auch tatsächlich geschehen - für sich verkauft bzw. gekauft oder aber belastet werden (Tuor/Schnyder/Schmid, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 11. Auflage, Zürich 1995, S. 640, 700/701). Das hier zu beurteilende Rechtsgeschäft stellt in Würdigung aller Umstände somit nichts anderes als eine zivilrechtliche Handänderung im Sinne von § 81 Abs. 1 StG dar und unterliegt demzufolge der Handänderungssteuer (vgl. dazu auch Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA), 48. Band, S. 438, namentlich Ziffer 2). Insoweit lässt sich der Entscheid der Vorinstanzen, namentlich derjenige der Steuerrekurskommission, in keiner Weise beanstanden.

4. Zu untersuchen bleibt demzufolge die Höhe der konkret geschuldeten Steuer. Der Klarheit halber soll in diesem Zusammenhang vorausgeschickt werden, dass sich der für die geschuldete Handänderungssteuer massgebende Verkehrswert – bei Vorliegen einer Baurechtsübertragung – aus der geleisteten Kaufpreissumme in bezug auf das auf der Baurechtsparzelle stehende Gebäude sowie dem zu ermittelnden Verkehrswert des Baurechts zusammensetzt.

a) Was die Kaufpreissumme anbelangt, ist in Erinnerung zu rufen, dass die Beschwerdeführerin die Baurechtsparzelle Nr. 2325 Grundbuch Z für eine solche von Fr. 120000.– erworben hat (vgl. Kaufvertrag vom 14. Januar 1994; Vertragsbestimmung Ziffer 1). Der genannte Kaufpreis bezieht sich dabei klarerweise auf das darauf stehende Gebäude.

b) Um sodann den Verkehrswert des Baurechts zu berechnen, haben die Vorinstanzen als massgebliche Grunddaten einerseits die Restlaufzeit des Baurechts, welche in casu 16 Jahre beträgt, anderseits den im Zeitpunkt der Übertragung massgebenden Baurechtszins von unbestrittenermassen Fr. 63040.– sowie den Rentenbarwertfaktor einer sofort beginnenden, während 16 Jahren nachschüssig zahlbaren Zeitrente bei einem Zinssatz von  $7\frac{1}{4}\%$  berücksichtigt. Aufgrund dieser Daten ist ein Baurechtsverkehrswert von Fr. 586272.– ermittelt worden.

Der seitens der Vorinstanzen zur Anwendung gebrachte Berechnungsmodus, welcher sich auf die Weisung der Steuerverwaltung Nr. 9 aus dem Jahre 1986 stützt und vom Kapitalwert des geschuldeten Baurechtszinses als Bemessungsgrundlage ausgeht, ist vom Bundesgericht wiederholte Male als nicht willkürlich qualifiziert worden (vgl. ASA 29. Band, S. 454; ASA 48. Band, S. 438) und gilt für den Kanton Basel-Landschaft als bestätigte Praxis (Entscheidung der Steuerrekurskommission (RKE) Nr. 90/1988). In diese im basellandschaftlichen Steuerrecht verankerten Praxis einzugreifen, sieht sich das Gericht mangels Vorliegen sachlicher und triftiger Gründe denn aber nicht veranlasst. Im Ergebnis kann daher diesbezüglich festgehalten werden, dass weder die in casu angewandte Berechnungsweise noch die daraus resultierende Höhe des Baurechtsverkehrswertes von Fr. 586272.– zu beanstanden ist.

c) Die geleistete Kaufpreissumme in der Höhe von Fr. 120000.– addiert mit dem ermittelten Verkehrswert für das Baurecht von Fr. 586272.– ergibt – wie eingangs bereits ausgeführt – den für die konkrete Handänderungssteuer massgebenden Verkehrswert von Fr. 706272.–. Basierend auf diesem Wert ist eine Handänderungssteuer (inkl. Gebühren) von insgesamt Fr. 19362.– ermittelt worden, welche den Vertragsparteien zu je hälftigen Anteilen auferlegt wurde; d.h. der von der Beschwerdeführerin zu tragende Erwerberanteil ist auf Fr. 9681.– festgesetzt worden (vgl. rektifizierte Rechnung vom 2. Mai/6. Mai 1994). Im Lichte der obigen Erwägungen ist den Vorinstanzen nach Auffassung des hiesigen Gerichts hinsichtlich der errechneten Höhe der seitens der Beschwerdeführerin geschuldeten Handänderungssteuer beizupflichten, weshalb es bei dem von den Vorinstanzen genannten Ergebnis sein Bewenden haben muss.

5. Zusammenfassend ergibt sich, dass sich die Entscheide der Vorinstanzen nicht beanstanden lassen. Die Beschwerde muss daher abgewiesen werden.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.